



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10945.004518/2007-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-002.206 – 1ª Turma Especial
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente JOVANE JOSÉ DA SILVA E CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2004

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE PELO CARF. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DESTE CONSELHO. A jurisprudência deste Conselho consolidou-se no sentido de que a análise de constitucionalidade de atos normativos é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

AMPLA DEFESA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA. A simples cobrança, pela União, de uma contraprestação pela disponibilidade de cópias reprográficas de processos administrativos não ofende a ampla defesa, principalmente se restar comprovado que o contribuinte teve acesso a todos os atos do processo e que a referida cobrança não impediu e nem sequer dificultou o conhecimento do conteúdo dos autos.

CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE EQUÍVOCO. APLICAÇÃO DO *CAPUT* DO ART. 144 DO CTN. O lançamento é regido pelas normas de direito material vigentes à época do fato gerador. A alteração do direito material, superveniente à ocorrência do fato gerador, não produz efeitos sobre a obrigação tributária, que nasce desde a ocorrência do fato gerador e apenas se extingue por uma das formas previstas no art. 156 do CTN. Inteligência do *caput* do art. 144 do CTN.

SALDO CREDOR DE CAIXA. CÁLCULO COM BASE NO MAIOR SALDO CREDOR DE CADA MÊS. Verificando-se a existência de vários saldos credores em um mesmo período, o cálculo do imposto deve ser feito considerando o maior valor de saldo credor desse período, conforme jurisprudência deste Conselho.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 14 E 25 DO CARF. NECESSIDADE DE EFETIVA COMPROVAÇÃO DA ATIVIDADE DOLOSA. Como é pacífico neste Conselho, a qualificação da multa de ofício só é possível quando restar cabalmente comprovada alguma

das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A mera constatação de movimentação financeira não contabilizada não possui o condão de qualificar a multa de ofício aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)]

ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH - Presidente.

(assinado digitalmente)

FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA - Relator.

EDITADO EM: 26/02/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Fernando Daniel de Moura Fonseca, Fernanda Carvalho Alvares, Rogério Aparecido Gil e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Jovane José da Silva e Cia LTDA contra o acórdão de nº 06-16.539 da 2ª Turma da DRJ/CTA de Curitiba/PR, que manteve integralmente os lançamentos objeto de discussão nestes autos.

Neste processo, discute-se a cobrança realizada pelo Fisco de impostos e contribuições (IRPJ/CSLL – Simples, PIS/COFINS – Simples e INSS - Simples) devidos pela Recorrente em razão da constatação de três infrações por ele cometidas, quais sejam:

(i) omissão de receitas evidenciada pelo saldo credor de caixa identificado nos períodos de apuração de 29/02/2004 a 31/12/2004;

(ii) omissão de receitas evidenciada a partir de depósitos bancários não escriturados, nos períodos de apuração 31/07/2004 e 31/08/2004;

(iii) insuficiência de recolhimento com fatos geradores de 30/04/2004 a 31/12/2004, resultante da alteração nas alíquotas de recolhimento do Simples, em razão das omissões e que aumentaram o valor das receitas.

Ao ser intimado do lançamento, a Recorrente apresentou sua impugnação administrativa de fls. 246-257, na qual alegou (i) suposto cerceamento de defesa, em razão da cobrança, pela União, de uma contraprestação pela disponibilidade de cópias reprográficas de processos administrativos; (ii) nulidade dos autos de infração por suposto equívoco na capitulação legal; (iii) quanto ao saldo credor de caixa, que teria havido, no máximo, equívocos

ao não se escriturar compras a prazo e, ainda que se entenda pela existência de saldo credor de caixa, o cálculo deveria ser feito com base nos valores diários, e não com base no maior saldo credor de cada mês; (iv) que a multa não poderia ser majorada em razão da falta de comprovação de sonegação, fraude ou conluio; e (v) que a atualização dos créditos tributários com base na SELIC seria inconstitucional.

A DRJ de Curitiba/PR, ao conhecer dessas alegações, as rejeitou integralmente, conforme acórdão de fls. 260-273. É contra esse acórdão que a Recorrente apresentou o recurso ora analisado, no qual apenas repetiu as alegações deduzidas em sua impugnação administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Daniel de Moura Fonseca

Conheço o recurso voluntário, pois tempestivo.

Antes de passar à análise do mérito do Recurso, é importante destacar que a alegação da Recorrente de inconstitucionalidade da taxa SELIC não será objeto de análise neste voto, pois, conforme dispõe a Súmula nº 2 deste Conselho, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim sendo, como a atualização de créditos tributários federais pela taxa SELIC é prevista em lei vigente (artigos 61, §3º, e 5º, §3º, ambos da Lei nº 9.430/96) não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, este Conselho deve obediência ao que determina a lei e, até que sobrevenha eventual declaração de inconstitucionalidade pelo Judiciário, é essa a taxa que deve atualizar os créditos federais.

Feito esse esclarecimento inicial, passa-se à análise das demais questões levantadas pela Recorrente em seu recurso voluntário:

1. Da inexistência de cerceamento de defesa pela simples cobrança, pela União, de uma contraprestação pela disponibilidade de cópias reprográficas do processo administrativo.

Como já destacado acima, o primeiro argumento da Recorrente fundamenta-se numa nulidade deste processo em razão de um suposto cerceamento de defesa. É que a Recorrente teve que despendar o valor de R\$11,50 para ter acesso a cópias do processo e isso, a seu ver, teria sido um óbice injustificado ao seu direito de ampla defesa, já que a União teria a obrigação de fornecer gratuitamente as cópias do processo. A seguinte passagem, retirada do próprio recurso voluntário (fl. 289) sintetiza bem a alegação da Recorrente:

“Vê-se pelo DARF anexo à impugnação, que a Impugnante, para promover sua defesa, teve necessidade de providenciar, às suas expensas, cópia de parte da documentação que embasou a acusação fiscal, quando competia ao Fisco ofertar aquelas cópias, gratuitamente, por comandos constitucionais que asseguram a ampla

defesa e a presunção da inocência (Art. 5º, incisos XXXIII, XXXIV, LIV, LV e LVII, da Constituição Federal).”

Com a devida vênia ao entendimento da Recorrente, a simples cobrança, pela União, de uma contraprestação pela disponibilidade de cópias reprográficas de processos administrativos não ofende a ampla defesa, principalmente se restar comprovado que o contribuinte teve acesso a todos os atos do processo e que a referida cobrança não impediu e nem sequer dificultou o conhecimento do conteúdo dos autos.

Como se sabe, ampla defesa e contraditório são valores constitucionais que garantem ao administrado a possibilidade de ter acesso amplo ao conteúdo de procedimentos administrativos e judiciais que lhe dizem respeito, podendo manifestar-se livremente de modo a externar a sua versão dos fatos e a influenciar na decisão final da Administração. Esse é o conteúdo das garantias ampla defesa e contraditório previstos na Constituição Federal (art. 5º, LV).

E a simples cobrança por cópias reprográficas não mitiga e nem é um óbice a essas garantias. O que importa, para fins de ampla defesa e contraditório, é que a União Federal não crie óbices ao acesso dos administrados ao conteúdo de procedimentos administrativos, e isso não ocorreu no presente caso.

Como muito bem demonstrado pela DRJ à fl. 267 destes autos, a Recorrente teve oportunidade de acompanhar de perto toda a ação fiscal, sendo intimada de todos os atos da Administração. E assim sendo, não há que se falar em ofensa à ampla defesa, pois, de fato, a Recorrente pode se manifestar livremente nestes autos e teve acesso ao conteúdo de todo o processo administrativo.

Se a cobrança pelas cópias tivesse sido de valores vultosos, de modo a dificultar ou até mesmo impossibilitar o acesso da Recorrente aos autos (o que não foi o caso), seria possível até questionar uma ofensa indireta à ampla defesa e ao contraditório. No entanto, a simples cobrança de R\$11,50 definitivamente não pode ser considerada como um óbice à ampla defesa. É uma questão de bom senso.

Agora, a legalidade dessa cobrança não é objeto de análise neste processo. O que interessa ao presente feito é que essa cobrança não prejudicou a Recorrente em sua defesa e, como se sabe, não há nulidade sem prova de prejuízo. Por estas razões, deve ser superada a alegação de ofensa à ampla defesa suscitada no recurso voluntário.

2. Da inexistência de equívoco na capitulação legal da infração.

Aplicação do art. 144 do CTN.

A Recorrente levanta em seu recurso uma segunda hipótese de nulidade dos autos de infração: um suposto equívoco na capitulação legal das infrações.

A Recorrente alega que os autos de infração não poderiam ter sido fundamentados na Lei nº 9.317/97, pois esse diploma legal foi revogado pela LC nº 123/06 e, como os lançamentos foram realizados em 2007, deveriam ter seguido as prescrições desta Lei Complementar, e não daquela lei ordinária.

Esse ponto do recurso da Recorrente é simples e não demanda exaustivo debate, pois contraria frontalmente o que diz o art. 144 do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Como se percebe com clareza no dispositivo, o lançamento deve ser editado de acordo com a lei que regia o fato gerador na época de sua ocorrência. É uma hipótese de ultratividade da lei tributária.

Ademais, como a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador (art. 113, §1º, do CTN), a legislação que lhe sobrevenha não pode alterar a materialidade do tributo devido.

No presente caso, a lei vigente na época dos fatos geradores (2004) era a lei ordinária nº 9.317/97, e não a LC nº 123/06, que só veio a vigor dois anos depois.

Portanto, andou bem o Fisco ao lançar os tributos objeto deste processo com base na Lei nº 9.317/97, conforme entendimento exarado pela DRJ de Curitiba.

3. Para fins de lançamento tributário em razão da constatação de saldo credor de caixa, calcula-se o valor da omissão de receita levando-se em conta o maior saldo credor verificado no período, nos termos da jurisprudência deste Conselho.

Como já relatado acima, as cobranças feitas pelo Fisco nestes autos fundamentam-se na presunção de omissão de receitas evidenciada pela constatação de saldo credor de Caixa nos períodos de apuração de 29/02/2004 a 31/12/2001.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 176-180, essa constatação ocorreu porque, através de análise dos extratos bancários da Recorrente, *foi verificada a existência de cheques compensados que foram contabilizados a débito da conta Caixa. A empresa foi intimada a identificar a efetiva destinação dos cheques, ocasião em que confirmou que os mesmos foram utilizados para pagamento de compras a prazo não contabilizadas, portanto não foram utilizados para suprir o caixa da empresa.*

A Recorrente, impugnando essa constatação, diz que teria havido, no máximo, equívocos ao não se escriturar compras a prazo e que, ainda que se entenda pela existência de saldo credor de caixa, o cálculo dos tributos devidos deve ser feito com base nos valores diários, e não com base no maior saldo credor de cada mês.

Quanto ao primeiro argumento, realmente o saldo credor foi constatado em razão da omissão da Recorrente quanto à escrituração de algumas compras a prazo. No entanto,

parece que essa não escrituração não foi um simples equívoco, como pretende fazer crer a Recorrente, pois ela não só deixou de escriturar as compras a prazo como também lançou os valores dos cheques compensados a débito da conta caixa, como se fossem suprimentos de caixa.

De toda forma, seja como for, o fato é que, em razão dessa não escrituração, foi constatada a existência de um saldo credor de caixa e, quando é assim, é lícita a presunção de omissão de receitas, nos termos do art. 281 do RIR/99.

Quanto à forma de cálculo (segundo argumento defendido pela Recorrente), também não merece reparo a decisão da DRJ, pois, como bem demonstrado no acórdão recorrido, a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que o cálculo dos tributos, em casos de constatação de saldo de credor de caixa, deve levar em conta o maior saldo credor de cada período:

SALDO CREDOR DE CAIXA - Na reiteração de saldos credores de caixa, a presunção alcança apenas o maior saldo apurado no período.

CRÉDITOS BANCÁRIOS - Comprovada a origem dos créditos bancários fica afastada a motivação que deu origem ao lançamento.

AMORTIZAÇÃO DE CUSTOS - Independentemente do critério contábil adotado pela empresa, é apropriável ao custo a quota anual de gastos com formação de lavoura, mormente se o valor utilizado foi inferior ao limite permitido.

BENS IMOBILIZÁVEIS POR SUA NATUREZA - Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens, de forma a mantê-los em condições eficientes de operação. Se isso não ficar caracterizado ou os consertos redundarem em aumento da vida útil do bem em mais de um ano, deve-se imobilizá-lo.

Recurso de ofício conhecido e improvido.

(Primeiro Conselho de Contribuintes, Quinta Câmara, Processo nº 13656.000857/20, Acórdão nº 105-17.423, Relator Conselheiro José Carlos Conssuello, de 05 de fevereiro de 2009)

Portanto, a forma de cálculo levada a cabo pelo Fisco não merece reparos.

4. Multa majorada. Necessidade de efetiva comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. Exigência do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

A jurisprudência deste Conselho é firme no sentido de que o intuito doloso do contribuinte de sonegar, fraudar e estar em conluio deve estar cabalmente comprovado para se admitir a qualificação da multa. É ver alguns precedentes que seguem esse entendimento:

MULTA QUALIFICADA - INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada - prevista, à época, no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 - quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O desiderato fraudulento deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos da Súmula nº 14 do Conselho Administrativo de recursos Fiscais, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem devida comprovação das hipóteses legais de fraude. (CARF, 1ª Sessão, 3ª Turma Especial, acórdão nº 1803-00.346, de 07/04/2010)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - SIGILO BANCÁRIO - QUEBRA - NULIDADE - Tendo os elementos de prova sido obtidos via ordem judicial, simplesmente inexistente o pretensão ilícito relacionado com quebra de sigilo bancário. IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - É tributável como omissão de rendimentos o descompasso observado no estado patrimonial do contribuinte, não acobertado por recursos com origem comprovada. IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Presumem omissão de rendimento os valores creditados em conta bancária cuja origem não restar comprovada, mormente quando a base tributável foi tida como recurso na apuração de acréscimo patrimonial a descoberto. IRPF - MULTA QUALIFICADA - FRAUDE - A simples omissão de receitas não representa, por si só, fato relevante para a caracterização de fraude, que não se presume, devendo ser comprovada conduta material suficiente para sua caracterização. Preliminar acolhida. Recurso parcialmente provido. (Primeiro Conselho de Contribuintes, Quarta Câmara, Processo nº 283.100052/2002-80, Acórdão nº 04-19.855, sessão de 17 de março de 2004)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2002, 2003, 2004 MULTA QUALIFICADA. SÚMULA CARF N. 14. A simples omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, devendo a autoridade fiscal fundamentar a caracterização do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, não podendo os órgãos julgadores suprir tal falta, conforme já consagrado no enunciado da Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Recurso especial negado. (Câmara Superior de Recursos Fiscais, acórdão nº 9202-003.281, de 29/08/2014)

Ou seja, a efetiva comprovação do intuito fraudulento do contribuinte é condição para a qualificação da multa.

No presente caso, as autuações baseiam-se em duas infrações cometidas pela Recorrente: (i) omissão de receitas evidenciada pelo saldo credor de Caixa identificado nos períodos de apuração de 29/02/2004 a 31/12/2001; (ii) omissão de receitas evidenciada a partir de depósitos bancários não escriturados, nos períodos de apuração 31/07/2004 e 31/08/2004.

Quanto a esta segunda infração, não restou comprovado, a meu ver, o intuito da Recorrente em sonegar os tributos devidos. Tratou-se de uma simples não escrituração de depósitos bancários, que foi facilmente constatada pelo Fisco pelo simples cotejo entre a escrituração contábil da Recorrente e sua movimentação bancária. A própria descrição da infração, pelo Termo de Verificação Fiscal de fls. 176-180 demonstra isso:

“A contribuinte deixou de escriturar em seus livros contábeis toda a sua movimentação financeira, pois não foram consideradas todas as operações ocorridas em sua conta bancária nº 119731-1, na agência nº 254, do Unibanco S.A.

Conquanto tenha sido regularmente intimado e tenha sido seu direito de defesa devidamente respeitado, o contribuinte não esclareceu, com documentação hábil e idônea, a regularidade tributária dos recursos que circularam na conta corrente citada e que deixara de escriturar. Assim, nos termos do Art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, ficaram caracterizados como omissão de receitas os valores creditados na conta corrente e que o contribuinte deixou de escriturar.”

Portanto, como se trata de simples não-escrituração de depósitos bancários, sem nenhuma atitude da Recorrente que tentasse “maquear” o recebimento das receitas, deve

ser, quanto a essas infrações, minorada a multa de 150% para 75%, aplicando-se o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

No entanto, à mesma conclusão não se pode chegar quanto a primeira infração acima descrita (constatação de saldo credor de caixa).

Como já adiantado acima, a constatação de saldo credor de caixa não pode, a meu ver, ser considerada decorrente de um simples equívoco por parte da Recorrente. Isso porque ela não só deixou de escriturar as compras a prazo como também lançou os valores dos cheques compensados a débito da conta Caixa, como se fossem suprimentos de caixa. É como está relatado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 176-180:

A contribuinte entregou sua Declaração PJSI 2005 — SIMPLES — ano calendário de 2004, sem declarar a totalidade de suas receitas, uma vez que omitiu compras e pagamentos a fornecedores, contabilizando tais pagamentos como suprimentos de seu Caixa, quando excluídos tais valores da conta Caixa, resultaram saldos credores de caixa, que caracterizam omissão de receitas. A contribuinte também não contabilizou a totalidade de suas receitas consubstanciadas por depósitos e créditos bancários, nem os ofereceu tributação. Em tese, a contribuinte, omitiu informação às autoridades fazendárias. Em tudo, e em tese, a contribuinte cometeu crime tributário ao omitir declaração sobre fatos para eximir-se, parcial ou totalmente, do pagamento de tributos.

Ao escriturar as compensações dos cheques em sua conta caixa como sendo suprimentos de caixa, a Recorrente agiu de modo a ludibriar o Fisco e impossibilitar a ciência, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador. Com a devida vênia, se a intenção da Recorrente não fosse induzir o Fisco a erro, não haveria razões para ela escriturar as compensações como suprimentos de caixa.

Por essa razão, entendo que se encontra preenchida a hipótese de sonegação descrita pelo art. 71, I, da Lei nº 4.502/64, de modo que a aplicação majorada da multa, nos termos do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 é legítima e deve ser mantida.

Assim sendo, voto no sentido de minorar a multa somente quanto à não escrituração dos depósitos bancários, mantendo-se a qualificação para a multa relativa à constatação de saldo credor de caixa, pois o *modus operandi* adotado pela Recorrente evidencia um intuito sonegador, que é censurado pelo Legislador de forma mais gravosa.

5. Conclusão.

Em face do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para desqualificar a multa de 150% aplicada sobre o valor dos tributos cobrados em razão da não contabilização, pela Recorrente, de alguns depósitos bancários (infração descrita no item 02 do Termo de Verificação Fiscal de fls. 176-180). Para todo o resto, mantenho incólume os lançamentos.

(assinado digitalmente)

Fernando Daniel de Moura Fonseca - Relator

Processo nº 10945.004518/2007-91
Acórdão n.º **1801-002.206**

S1-TE01
Fl. 316

CÓPIA